

Ondernemingsboekhouding: Gebrekkig voor typische overheidsactiviteiten?

Februari 2010

Bijdrage voor het Liber Amicorum prof. dr. Jan van Helden

Johan Christiaens¹ en Caroline Rollé²

Samenvatting

Vanuit de ervaringen in overheidshervormingen en de groeiende kritiek ten aanzien van vermogensboekhouden in overheden, tracht deze bijdrage aan te tonen dat het ondernemingsboekhouden (= vermogensboekhouden) in overheden kampt met gebreken gelet op de specifieke overheidskarakteristieken. Deze propositie steunt op het gebrekkig gekopieerd boekhoudkader vanuit de profitsector, de onderschatte moeilijkheden betreffende “accrual budgeting” en de zwakke aandacht voor de politieke bestuurscontext. Deze bijdrage werpt een licht op belangrijke boekhoudtechnische aspecten die zo goed als vergeten blijken in de geest van de hervormingsgezinden die soms teveel geloven in het exclusieve, heilzame karakter van het baten- en lastenstelsel in overheden.

1. Inleiding

Mede door een neoliberale stijl hebben overheden en non-profitinstellingen zich de laatste 25 jaar geleidelijk aangesloten bij het ondernemingsdenken en –boekhouden (Broadbent en Guthrie, 1992; Burkitt en Whymann, 1994; Barton 2004). In het bijzonder in België kreeg men te maken met de boekhoudhervorming van o.a. ziekenhuizen (1987), gemeenten (1990), pensioenfondsen (1991), Vlaamse hogescholen (1995), provincies (2001), verenigingen en stichtingen (2002), erkende eredienstbesturen (2004), enz. Vandaag de dag is men in België bijna doorheen de laatste hervormingen en is men zelfs al begonnen aan de eerste hervorming van de hervorming bv. in lokale besturen. Deze boekhoudhervormingen moeten gezien worden in een ruimer kader van een gemoderniseerd overheidsdenken waarin ondernemingstechnieken, incl. boekhouding, worden overgenomen. Men noemt dit ook het *New Public Management* (NPM) dat een dominante rol speelt in deze sfeer van hervormingen (Hood 1991, 1995; Lapsley 1999). Bij NPM ligt de nadruk op de prestaties, output in plaats van op processen. Algemeen kunnen de karakteristieken van New Public Management als volgt worden weergegeven (Osborne en Gaebler 1993; Lapsley 2000):

- opsplitsing van grote overheidsinstellingen in gedecentraliseerde eenheden, gebaseerd op “producten”, dergelijke eenheden worden ook intern

¹ Professor in Accountancy, Vakgroep Accountancy en Bedrijfsfinanciering, Universiteit Gent, Director Accounting Research Public Sector Universiteit Gent - Ernst & Young, Kuiperskaai 55E, 9000 Gent. E-mail: Johan.Christiaens@UGent.be

² Medewerker onderzoekscentrum ARPS UGent-Ernst & Young. E-mail: Caroline.Rolle@UGent.be

verzelfstandigde agentschappen en externe verzelfstandigde agentschappen genoemd,

- de introductie van korte termijnovereenkomsten voor werknemers,
- meer nadruk op de outputs (klantgericht) van overheidsinstellingen in plaats van op hun inputs,
- het overnemen van managementstijl en –technieken uit de ondernemingssector,
- verbetering van de transparantie naar ‘stakeholders’ and verbeteren van de visibiliteit naar het topmanagement,
- creatie van concurrentie zoals in ondernemingen,
- modernisering auditsystemen en performantiemeting

Dit streven naar een rationeel-economische bedrijfsvisie voor overheden en non-profitinstellingen betekent een zo goed als opzeggen van het traditionele cameralistische boekhoudsysteem van overheden en het overstappen naar ondernemingsboekhouden uit de profitsector. Deze overgang werd als noodzakelijk beschouwd om de “accountability” en het beleid/beheer te verbeteren. Verder werd van het vermogensboekhouden verwacht dat het de transparantie zou verbeteren en een beter zicht zou geven op de werkelijke resultaten van de overheid (Evans, 1995). Volgens het principe van ‘you can only manage what you can measure’, zouden vorderingen en schulden beter beheersbaar worden (Slamet, 1998).

Men kan zich nu wel de vraag stellen hoe deze NPM golf verder evolueert in de komende jaren. Gaat het vermogensboekhouden nu de succesfactor zijn in het moderniseren van overheidsmanagement of is dit een brug te ver? Een aantal studies beweren dat de tendens naar vermogensboekhouden zich zal verderzetten in de volgende jaren (Lüder en Jones, 2003) en ook de standaardzetter IPSASB is daarvan overtuigd. Van de andere kant toont onderzoek aan dat de implementatie van vermogensboekhouden in overheden en non-profitsector matig verloopt en dat er zelfs aversie ten opzichte van NPM en vermogensboekhouden ontstaat. Daarenboven blijkt het baten- en lastenstelsel zoals het ook wordt genoemd een aantal zwakheden te vertonen gelet op de specifieke overheidskarakteristieken die men in ondernemingen niet terugvindt. Deze bijdrage tracht aan te tonen dat de overgang naar vermogensboekhouden niet alleen maar een kwestie van tijd is, maar dat het baten- en lastenstelsel gebreken vertoont ten aanzien van overheidskarakteristieken zoals de werking van de overheidsbegroting, het meten van de resultaten en het rapporteren van de doelmatigheid.

De stelling van deze bijdrage is dat het baten- en lastenstelsel (= vermogensboekhouding) ten aanzien van typische overheidskarakteristieken en -activiteiten gebreken bevat die de verslaggeving aantast en onvolledig maakt. Om dit aan te tonen gaat deze bijdrage in op enkele belangrijke karakteristieken en technische aspecten eigen aan overheden.

Uit de literatuur blijken trouwens reeds verschillende soorten moeilijkheden bij de hervorming van overheidsboekhouden in de richting van vermogensboekhouden: gebrek aan interesse van de gebruikers (Jones en Pendlebury, 1991, 2004); meer informatie maar minder adequate informatie (Lüder en Jones, 2003); harmonisatieproblemen met de bestaande budgettaire boekhouding (Lüder en Jones, 2003; Christiaens en Rommel, 2008); e.d.

2. Onderliggend probleem: conceptueel boekhoudkader

In dit onderdeel trachten we aan te tonen dat het conceptueel boekhoudkader voor ondernemingen, dat aan de grondslag ligt van het baten- en lastenstelsel, niet helemaal geschikt is voor overheidsinstellingen.

2.1 Doelstellingen accounting

De cameralistische (= budgettaire) boekhouding die overheden wereldwijd al jaren kennen, is hoofdzakelijk opgezet in het kader van specifieke overheidskarakteristieken zijnde het verstrekken van maatschappelijke dienstverlening via een democratisch verkozen beleidsorgaan en gegeven een aantal economische middelen (Monsen, 2002). De vermogensboekhouding is een middel voor een totaal ander doel, namelijk het rapporteren over de financieel-economische resultaten ten aanzien van door aandeelhouders geïnvesteerde economische middelen. Een vermogensboekhouding levert dus eigenlijk geen antwoorden op de informatiebehoeften van een overheid, behoudens wanneer het gaat om bedrijfsmatige activiteiten waar overheden a.h.w. als een onderneming optreden. Voorbeelden van zulke bedrijfsmatige activiteiten vinden plaats in autonome gemeente- en provinciebedrijven, overheidsbedrijven, havenbedrijven, de cafetaria van een museum, de bedrijfsactiviteiten in een gevangenis, enz. De verschillende objectieven worden samengevat in tabel 1.

Tabel 1

Doelstellingen cameralistische (= budgettaire) boekhouding – vermogensboekhouding

Cameralistische boekhouding	Vermogensboekhouding
<ul style="list-style-type: none"> • Registratie van vastgelegde en geautoriseerde budgetten • Registratie van de besteding van die geautoriseerde budgetten conform budgettaire principes 	<ul style="list-style-type: none"> • Registratie van vermogensaanwendungen, vermogensbronnen, opbrengsten en kosten gedreven door boekhoudprincipes
met het oog op	
<ul style="list-style-type: none"> • autorisatie en beheersing van bestedingen 	<ul style="list-style-type: none"> • rapportering van de financiële positie en de jaarlijkse winst/verlies

Het is niet de bedoeling van de cameralistische boekhouding om een vermogenstoestand, noch de economische prestatie weer te geven waar accountants dit wel verwachten in een bedrijfsomgeving (Christiaens, 2001). Voor tientallen om niet te zeggen honderden jaren is het systeem van cameralistische boekhouding in overheden van toepassing geweest, waarbij men toch zeer voorzichtig moet zijn om niet “het kind met het badwater weg te gooien” wanneer men in de suprematie en exclusiviteit van vermogensboekhouding gelooft. Het is wel juist dat cameralistische boekhoudsystemen

onvoldoende aangepast en gemoderniseerd zijn en feitelijke gebreken vertonen (Barton, 2004) waardoor ze bijgevolg zo kwetsbaar zijn geworden dat er weinig in de weg staat om hun afschaffing tegen te houden.

Het systeem van cameralistische (= budgettaire) boekhouding is minder goed gekend. Zeer dikwijls wordt het beschouwd als louter kasboekhouden waarbij enkel ontvangsten en uitgaven worden geregistreerd. Eigenlijk is de belangrijkste dimensie van een cameralistische boekhouding haar autorisatiefunctie en dit om vooral het besteden van financiële middelen onder controle te houden. Dergelijke controle is nodig omdat het beleidsorgaan van de overheid afspraken moet maken aan wat budgetten worden gespendeerd. Immers, in tegenstelling met ondernemingen waar economische mechanismen werken, noodzaken budgetten een afgesproken autorisatie en dus vastlegging. In elk geval is het weinig bekend zijn van wat een cameralistische boekhouding betekent, een factor die de voorkeur voor vermogensboekhouding onterecht aanwakkert.

In tegenstelling tot de ondernemingswereld waar men budgetteert in kosten en opbrengsten, verkiezen overheden traditioneel budgetten in termen van ontvangsten en uitgaven. Immers, binnen overheden is allocatie van middelen en beslissingen rond de verdeling van middelen dikwijls een politieke beslissing zonder aangestuurd te worden door een economisch winstobjectief. Het gaat erom dat afgesproken wordt vanwaar de middelen voor volgend jaar komen en vooral voor wat deze middelen zullen worden gespendeerd. In dergelijk beslissingsproces is het zeer moeilijk om eensgezindheid te vinden rond gebudgetteerde kosten en opbrengsten. Het blijkt eenvoudiger om te beslissen rond gebudgetteerde ontvangsten en uitgaven al was het maar omdat afspraken betreffende kosten (incl. overheads) veel moeilijker tot stand komen dan afspraken aangaande uitgaven (Guthrie, 1998). Een andere reden waarom kosten moeilijker budgetteerbaar zijn dan uitgaven, is dat de output van overheidsactiviteiten amper meetbaar is om in functie daarvan kosten te kunnen afspreken. Het is wetenschappelijk bekend dat om dergelijke redenen traditionele cameralistische budgetten nodig blijven in overheden (Mol en de Kruif, 2004). De aard van de overheidsrapportering in de praktijk en gesprekken met ambtenaren tonen aan dat Vlaamse lokale overheden (Christiaens en Rommel, 2008) jaren na de hervorming naar vermogensboekhouding het cameralistische boekhouden en denken als de eerste norm blijven behouden. Immers, in de praktijk blijken overheden in hun financiële rapportering dikwijls enkel aandacht te hebben voor de budgetten en hun besteding zonder te kijken naar de informatie afkomstig uit de vermogensboekhouding. Daarenboven blijken gemeenteraden nog altijd te debatteren over budgetten en hun besteding in plaats van over de balans en de resultatenrekening van de gemeente.

2.2 Boekhoudsystemen

Om het controleren en opvolgen van de besteding van de budgetten mogelijk te maken, onderscheidt de cameralistische boekhouding verschillende fasen (Parry, 2005). Deze fasen hebben in de vermogensboekhouding geen betekenis en daar gelden er andere fasen. Tabel 2 toont het verband en voegt er illustratief ook de situatie van een zuivere kasboekhouding aan toe.

Tabel 2Vergelijking boekhoudsystemen: Verschillende fases aankoopcyclus³

Fase	Kasboekhouding	Cameralistische boekhouding	Vermogensboekhouding
Fase 1		• Toekenning budget	
Fase 2		• Vastlegging budget	
<i>Fase a</i>			• <i>Registratie factuur</i>
Fase 3		• Aanrekening van de factuur	
Fase 4 = <i>Fase b</i>	• Uitgave	• Uitgave	• <i>Uitgave</i>

Het is vrij duidelijk dat in de aankoopcyclus de (zuivere) kasboekhouding enkel de kasbeweging registreert. Volgens algemeen aanvaarde boekhoudprincipes registreert de vermogensboekhouding financieel-economische verrichtingen met een impact op activa, passiva en resultatenrekening afgezien van hun overeenstemmende betaling. In de praktijk zal de boekhouder aankopen boeken wanneer hij de factuur ontvangt i.p.v. op het ogenblik waarop de aankoop is gerealiseerd en dit om redenen van praktisch gemak. Daarom zal de boekhouder periodiek “eindejaarsregularisaties” boeken om met het boekhoudprincipe van “realisatie” in overeenstemming te zijn.

De laatste fase is voor de drie boekhoudsystemen dezelfde. In de cameralistische boekhouding wordt de factuur niet geboekt op het ogenblik van haar ontvangst, noch op het ogenblik dat de prestaties “gerealiseerd” zijn, maar wel op het ogenblik dat de factuur wordt “aangerekend”, d.w.z. wordt aanvaard ten laste van het budget. Dit ogenblik kan (veel) later vallen dan het moment van “realisatie” bv. omdat er onvoldoende budget voorhanden is. In de cameralistische boekhouding is men niet geïnteresseerd in een correct effect op de resultatenrekening, maar alleen in een aanvaardbare aanrekening op het budget.

Een tweede belangrijk verschil tussen de cameralistische boekhouding en de vermogensboekhouding binnen de aankoopcyclus is dat het cameralistische boekhoudsysteem aandacht besteedt aan de voorafgaande budgettaire fasen, waar de vermogensboekhouding deze niet kent. Deze fasen zijn zeer belangrijk in een overheid omdat ze rekening houden met de verschillende stappen in de bevoegdheidsregeling. Traditioneel wordt dit in een overheidsorganisatie als zeer belangrijk beschouwd omdat op die wijze overspendering kan worden vermeden en aan banden gelegd.

³ Voor de cameralistische boekhouding werden de fasen genummerd, voor de fasen in de vermogensboekhouding werden de fasen uitgedrukt cursief en met letters a en b.

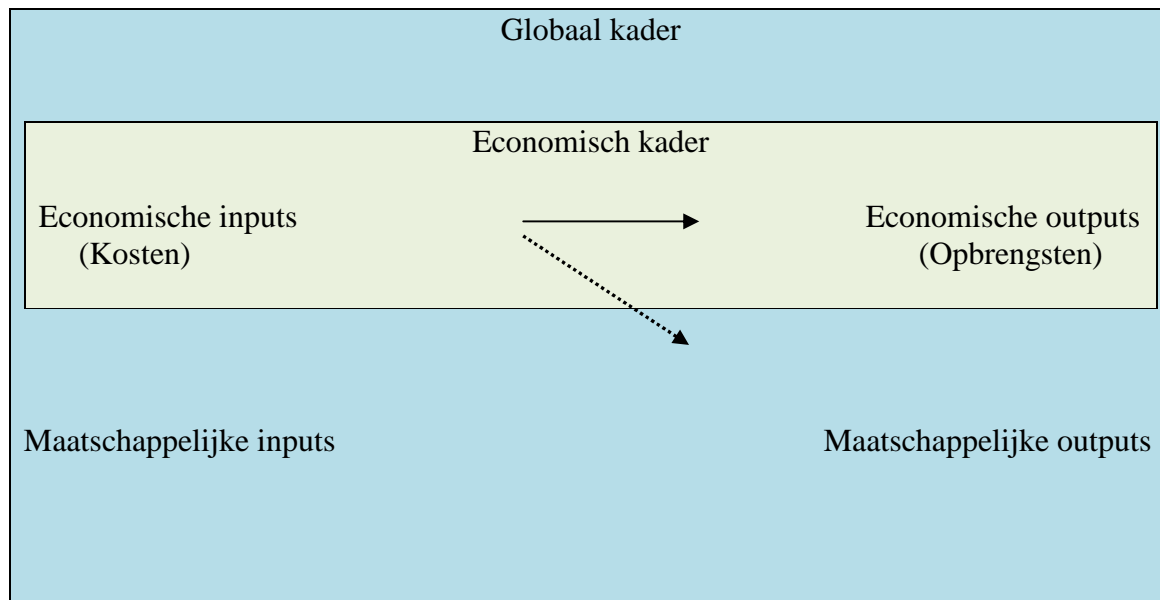
2.3 Rapportering van resultaten

Het toepassen van een vermogensboekhouding in overheden lijkt te leiden tot een resultaat (Winst/Verlies), maar eigenlijk meet de resultatenrekening niet het werkelijke resultaat van de overheid, tenzij voor haar bedrijfsmatige onderdelen.

Een *eerste* argument is dat er niet zoiets bestaat als de W/V van de overheid. Cash inflows en cash outflows houden niet rechtstreeks met elkaar verband, maar zijn “appels en peren” zodat er eigenlijk geen sprake kan zijn van een winst/verlies (Parry, 2005). Ondernemingen worden opgericht met het doel een economische winst te behalen en daarom offeren zij inputs op om daarmee opbrengsten te realiseren zodat het verschil zijnde de winst kan gemaximaliseerd worden. Overheden daarentegen offeren geen middelen op om opbrengsten te genereren. Zij verwerven middelen om te kunnen instaan voor maatschappelijke dienstverlening. Men zou zelfs kunnen stellen dat hoe hoger de winst van een overheid, des te lager haar dienstverlening is aangezien zij bepaalde middelen niet aangewend heeft ter dienstverlening. Daarom is het eigenlijk controversieel om overheden te evalueren in termen van hun boekhoudkundige winst.

Ten tweede mogen overheden niet beoordeeld worden op het verschil tussen hun economische opbrengsten en kosten omdat die opbrengsten niet de werkelijke outputs zijn. De werkelijke outputs zijn de maatschappelijke effecten die leiden tot veiligheid, gezondheidszorg, justitie, onderwijs, enz. Deze maatschappelijke effecten laten zich amper meten in economische, boekhoudkundige termen. In de mate dat de economische inputs wel worden omgezet in economische outputs, krijgen we te maken met bedrijfsmatige overheidsactiviteiten waar het baten- en lastenstelsel passend is. Een voorbeeld is de overheidsactiviteit ‘parkingfaciliteiten’ die economisch worden uitgbaat en waar de resultatenrekening een passend en bruikbaar financieel beeld van de prestatie verstrekt. Een overheidsinstelling die sociale uitkeringen toekent en die dus de economische inputs omzet in hoofdzakelijk maatschappelijke outputs kan niet beoordeeld worden in termen van Winst/Verlies. Figuur 1 toont hoe de vermogensboekhouding in overheden alleen maar oog kan hebben voor het economisch kader, waar overheden vaak beantwoorden aan een veel ruimer kader waarin ook aandacht voor maatschappelijke aspecten. Het werkelijke resultaat echter zijnde maatschappelijke dienstverlening komt niet aan bod in een vermogensboekhouding.

Figuur 1
Overheidsresultaten in een breder kader



Een voorbeeld van maatschappelijke inputs is vrijwilligerswerk: personen zijn bereid om bv. in de brandweer arbeidsprestaties te leveren, zonder economische vergoeding, maar vanuit een sociaal perspectief.

Een *derde* belangrijke moeilijkheid in een vermogensboekhouding voor overheden zijn de zogenaamde “*non-exchange transactions*” (Monsen, 2002; IPSASB 2004). Het betreffen transacties waar er geen rechtstreeks causaal verband is tussen verkregen financiële middelen en hun overeenstemmende kosten. Voorbeelden zijn ontvangen belastinggelden, subsidies, schenkingen, enz. De overheid verstrekt diensten op een collectieve wijze, gebaseerd op een collectieve beslissing en collectief gefinancierd door bv. belastingen. Er is geen rechtstreeks verband tussen zoveel gekregen euro belastingen tegenover die bepaalde dienstverlening. Overheden spelen eerder de rol van “agent” die met de middelen verstrekt door de gemeenschap bepaalde diensten moet verzorgen zonder dat er een individueel causaal verband is tussen de middelen en de dienstverlening. Overheden moeten dus niet afgerekend worden op het verschil tussen beide dat weinig zeggend is.

In het geval de overheid beschikt over aparte bedrijfsmatige onderdelen keert de relevantie van het begrip economisch resultaat zijnde W/V terug. Dit is vrij logisch gezien zulke bedrijfsonderdelen zoals bv. stadsparking, havenbedrijf, stedelijke elektriciteitscentrale, e.d. economisch bezig zijn in plaats van hoofdzakelijk op maatschappelijke, collectieve dienstverlening te mikken.

2.4 Rapportering van de financiële positie

Men kan zeker kritisch zijn naar het cameralistisch boekhoudsysteem omdat het niet voorziet in een zicht op de vermogenstoestand van de overheid. Van de andere kant kan

men het belang van een balans in twijfel trekken in het budgettaire proces (Hepworth, 2003). Ook andere auteurs betwijfelen de noodzaak van een balans in overheden omdat de balans daar niet functioneert als een sturingsmechanisme (de Kruijf, 2005).

Daarenboven vormt een balans van de overheid een knelpunt omdat kapitaalgoederen zeer moeilijk waardeerbaar zijn bij gebrek aan zicht op hun economische “return”. De IPSAS standaarden geven wel aan dat de “*fair value*” in aanmerking moet genomen worden, maar wat is “*fair value*” van bv. erfgoederen die misschien wel waardevol zijn op de antiekmarkt, maar waarvoor bepaald werd dat ze niet vervreemdbaar zijn en dat ze geconserveerd worden? Trouwens overheden verwerven geen erfgoederen of wegen of militaire uitrusting, e.d. met het oog op economische winsten zoals in ondernemingen. Overheden doen dit om hun dienstverlening naar onderwijs, mobiliteit, defensie, e.d. te kunnen realiseren. Men kan dus ernstig twijfelen aan de noodzaak om kapitaalgoederen economisch te gaan waarderen in de balans. Veel belangrijker is de sociale dienstverlening die met de kapitaalgoederen wordt tot stand gebracht. Enkel in het geval de overheid of delen ervan bedrijfsmatig bezig is, wordt economische waardering en balansvoorstelling relevant zoals in ondernemingen.

Verder mag men niet vergeten dat overheden dikwijls niet beschikken over kapitaalgoederen als volle eigenaar, maar vaak als een “agent” voor het vervullen van een bepaalde taak. Zo zullen zij dikwijls verantwoordelijk zijn voor het onderhoud van bv. het wegennet opdat de gemeenschap er de voordelen kan van genieten. De overheid zelf heeft er niet de voordelen van, het zijn burgers, derden en andere die er gebruik van maken. Voor kapitaalgoederen die de overheid in “agency” houdt, kan zij moeilijk economisch verantwoordelijk zijn. Dat is een van de redenen dat de Amerikaanse standaardzetter voor de boekhouding van overheden (GASB) de standaard 34 (GASB 34) heeft ontwikkeld waarbij er in termen van “*fund accounting*” een onderscheid wordt gemaakt tussen “*governmental funds*” vs. “*proprietary funds*”. Onder de eerstgenoemde vallen kapitaalgoederen waarvoor de overheid louter “agent” is, met enkel een bewakingsrecht, maar zonder te beschikken over het vruchtgebruik, noch het recht op vervreemding. Een Belgisch voorbeeld hiervan is het Zoniënwoud in de Brusselse omgeving waar de overheid deze eigendom onderhoudt, maar zonder het recht alle bomen te rooien, noch het bos te verkopen. Bij laatstgenoemde heeft de overheid zo goed als dezelfde rechten als de meeste ondernemingen en de overheid kan gerust economisch verantwoording moeten afleggen. Een voorbeeld is een havenbedrijf waar gerust gesproken kan worden over de economische rentabiliteit en dergelijke. Voor de “*governmental funds*” voorziet GASB 34 een boekhoudsysteem van “*modified accrual accounting*”, waar er voor de “*proprietary funds*” een systeem van “*full accrual accounting*”, hetzij vermogensboekhouding wordt opgelegd. Bij de “*modified accrual accounting*” voert men een vermogensboekhouding maar zonder uitdrukking van kapitaalgoederen, noch lange termijn schulden omdat de overheid hiervan niet de volledige eigenaar is en er dus niet kan worden op afgerekend. De rest van de balansonderdelen ziet er uit als in de vermogensboekhouding.

3. Conclusies

Deze bijdrage wenst een licht te werpen op de verdere evolutie van het vermogensboekhouden in overheden. Hoewel de vermogensboekhouding wordt gepromoot door de *New Public Management* golf, toont dit artikel dat vermogensboekhouden om verschillende redenen niet altijd past in overheden. *Ten eerste*

zijn er technische redenen op de voorgrond geplaatst. De cameralistische boekhouding en de vermogensboekhouding hebben beide sterke en zwakke punten. Het cameralistisch boekhoudsysteem is echter vaak onderschat en misbegrepen als een loutere kasboekhouding. De doelstelling van een cameralistische, hetzij budgettaire boekhouding is de controle over het besteden van (eerst afgesproken) overheidsmiddelen. Om dit te kunnen doen worden bv. in de aankoopcyclus verschillende bevoegdheidsfasen onderkend. Deze functie is geen deel van een vermogensboekhouding. Er werd aangetoond dat overheden niet mogen afgerekend worden op basis van hun economische resultaten waar een vermogensboekhouding van uitgaat. Daarenboven blijken vele kapitaalgoederen niet te beantwoorden aan de definitie van bedrijfsactiva en komt hun specifieke functie niet tot haar recht in een vermogensboekhouding die ervan uitgaat ze aangehouden worden met economische objectieven.

Ten tweede, vermogensboekhouding baant de weg voor “accrual budgeting”, hetzij de geprojecteerde balans en resultatenrekening naar de toekomst toe. Er werd aangetoond dat afspraken maken rond kosten in de toekomst een moeilijker klus is dan afspraken rond uitgaven in de toekomst. Politiek gemandateerden verkiezen een haalbare controle over de bestedingen van de overheid en bijgevolg is het middel een cameralistische boekhouding die daarvoor specifiek is ontworpen. Dit aspect wordt vaak vergeten en is minder bekend.

Men zou moeten kunnen toegeven dat er geen boekhouding bestaat van het type ‘one size fits all’. Hoewel de cameralistische boekhouding op maat van overheden is ontwikkeld, is het niet geschikt voor onderdelen waar de overheid bedrijfsmatig te werk gaat. Daar wordt een vermogensboekhouding relevant.

Lijst met afkortingen

GASB	Governmental Accounting Standards Board (USA)
IPSAS	International Public Standard Accounting Standards
IPSASB	International Public Standard Accounting Standards Board
NPM	New Public Management
W/V	Winst/Verlies

Referenties

- Barton, A. (2004), 'How to Profit from Defence: a Study in the Misapplication of Business Accounting to the Public Sector in Australia', *Financial Accountability & Management*, vol. 20, nr. 3, pp. 281-304
- Broadbent, J., J. Guthrie (1992), 'Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, nr. 2, pp. 3-31
- Burkitt, B., P. Whyman (1994), Public sector reform in Sweden: competition or participation?, *Political Quarterly*, vol. 65, pp. 275-284
- Christiaens, J. (2001), Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Belgian Local Governments, *Financial Accountability & Management*, vol. 17, nr. 2, pp. 153-170
- Christiaens, J., J. Rommel (2008), Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments, *Financial Accountability & Management*, vol. 24, nr. 1, p. 59-75.
- Evans, M. (1995), 'A Change for the Better?', *Accountancy*, 115, February, pp.92
- Governmental Accounting Standards Board GASB (1999), *Basic Financial Statements for State and Local Governments*, nr. 34, Norwalk, USA.
- Guthrie, J. (1998), 'Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?', *Financial Accountability & Management*, vol. 14, nr. 1, pp. 1-19.
- Hepworth, N. (2003), 'Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government', *Public Money and Management*, pp. 37-43
- Hood, C. (1991), 'A Public Management for all Seasons?', *Public Administration*, vol. 75, pp. 531-551
- (1995), 'The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a theme', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, nr. 2/3, pp. 93-109
- IPSASB (2004), *Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)*, Invitation to Comment, January 2004.
- Jones, R., M. Pendlebury (1991), 'The Published Accounts of Local Authorities, Revisited', *Financial Accountability & Management*, vol. 7, nr.1, pp. 15-33
- en ----- (2004), 'A Theory of the Pulished Accounts of Local Authorities', *Financial Accountability & Management*, vol. 20, nr.3, pp. 305-325
- Kruijff de, J. (2005), 'Effects of Accounting Frameworks on Control of Government Entities', Working Paper CIGAR 10 Conference, Poitiers, 26th-27th May 2005, pp. 18
- Lapsley, I. (1999), 'Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or Rationalizing Modernity', *Financial Accountability & Management*, vol. 15, nr. 3 & 4, pp. 201-207
- (2000), 'Management Accounting and the State: Making Sense of Complexity', *Management Accounting Research*, vol. 11, no 2, pp. 169-173
- Lüder, K., R. Jones (2003), 'The Diffusion of Accrual Accounting and Budgeting in European Countries – A Cross-country Analysis', in K. Lüder and R. Jones (eds.), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe* (Fachverlag Moderne Wirtschafts, Frankfurt am Main).
- Mol N.P., J.A.M. de Kruif (2004), 'Performance Management in Dutch Central

- Government', *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 70, nr. 1, pp. 33-50
- Monsen, N. (2002), 'The Case for Cameral Accounting', *Financial Accountability & Management*, vol. 18, no. 1, pp. 39-72
- Osborne, D., T. Gaebler (1993), *Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Addison-Wesley, New-York.
- Parry, M. (2005), 'Accrual Accounting for National Governments', *Public Fund Digest*, vol. 5, nr. 2, pp. 61-67
- Slamet, D. (1998), 'Looking to Best Practice: Taking a Broad View', *Australian CPA*, September, pp. 60-62